



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 9 - Cosit

**Data** 23 de junho de 2015

**Origem** DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BELO HORIZONTE

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

#### **BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.**

1. O Decreto nº 7.423, de 2010, aplica-se aos fatos geradores futuros e o fato de este ato, diferentemente do Decreto nº 5.563, de 2005, não consignar expressamente que as bolsas de ensino, pesquisa, e extensão não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, não constitui motivo isolado para inclusão de tais bolsas no campo de incidência previdenciário, uma vez que a tributação ocorrerá ou não em função da natureza jurídica do pagamento.

2. As bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária desde que se constituam como doação civil, cujos resultados dos projetos não revertam economicamente a benefício do doador e não importem remuneração decorrente de prestação de serviço.

3. No caso concreto, diante dos fatos e do conteúdo probatório encontrado, é que poderá a fiscalização verificar a natureza remuneratória ou não da verba paga pela prestação dos serviços.

**Dispositivos Legais:** Código Tributário Nacional - CTN, arts. 96, 101, 105 e 106; Código Civil, art. 538; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I, II e III e art. 28, incisos I e III; Lei nº 8.958, de 1994, arts. 1º, 2º, 4º e 4º-B; Lei nº 10.973, de 2004, art. 9º; Lei nº 12.349, de 2010, art. 3º; Lei nº 12.863, de 2013, art. 6º; Decreto nº 5.205, de 2004, arts. 5º, 6º, 7º e 8º; Decreto nº 5.563, de 2005, art. 10; Decreto nº 7.423, de 2010, arts. 7º, 15 e 16; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 58, XXVI; Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 1990, itens 18 e 19.

## **Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

e-Processo nº10070.000334/0415-41

Autenticado digitalmente em 23/06/2015 por ROSANIA ROSA CARDOSO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/06/2015 por VANILDE GOULART SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2015 por MARIO HERMES SOARES CAMPOS, Assinado digitalmente em 08/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 13/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 14/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

A unidade em referência, por meio de Consulta Interna, pede que seja dirimida dúvida sobre a incidência ou não da contribuição previdenciária sobre as importâncias pagas a título de bolsa de ensino, pesquisa e extensão concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994.

2. Destaca, inicialmente, que o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, dispõe, em seu art. 11, § 1º, inciso VI, que o “bolsista que se dedique em tempo integral à pesquisa, curso de especialização, pós-graduação, mestrado ou doutorado, no Brasil ou no exterior, desde que não esteja vinculado a qualquer regime de previdência social”, poderá inscrever-se, no Regime Geral de Previdência Social – RGPS, como segurado facultativo.

3. Em seguida, após reportar-se ao inciso XXVII do art. 72 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, e ao inciso XXVI do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, afirma que tais dispositivos afastam do campo de incidência previdenciária “as importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão pagas pelas instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, conforme art. 7º do Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004”.

4. Observa, também, que o art. 7º do Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004, mencionado nas referidas Instruções Normativas, é que traz o que qualifica como “isenção” das bolsas de ensino, pesquisa e extensão, não tendo a Lei nº 8.958, de 1994, feito igual previsão, limitando-se a dizer que o trabalho, nos moldes daquela lei, “não cria vínculo empregatício de qualquer natureza”. De todo modo, reconhece que, a despeito da inexistência de norma legal isentiva, a presunção de legitimidade que goza o ato administrativo impõe a observância do referido Decreto.

5. Afirma, seguidamente, que o sistema de apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico brasileiro acha-se sustentado na Lei nº 8.958, de 1994, e na Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, sendo que esta última trata mais da questão da propriedade intelectual e do direito de uso.

6. Ao analisar as pessoas que fazem jus a tais bolsas, destaca, a partir da leitura do art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994, que, a seu ver, essa Lei limita a concessão das bolsas aos servidores vinculados às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e às Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) – “agentes públicos vinculados a essas instituições, devendo existir ato de nomeação e posse para estes agentes”.

7. Sustenta, ainda, que a Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010, acrescentou à Lei nº 8.958, de 1994, o art. 4º-B, contemplando uma “nova categoria de beneficiários” das bolsas, o que lhe permitiria concluir que, “antes do advento da alteração supracitada, qualquer participação de alunos nos projetos regidos pela lei em questão deveria estar obrigatoriamente amparada pela Lei nº 6.494, de 1977, ou seja, estudantes só poderiam participar como estagiários e percebendo bolsa-estágio”.

8. Sob o enfoque do Decreto nº 5.205, de 2004, que regulamentou a concessão dessas bolsas, reconhece que esse ato normativo “abre a possibilidade (não existente na lei) de que outras instituições fora da Administração Pública participem do sistema, inclusive explicitando a possibilidade de contratação de pessoas ‘de fora’”, mas que “a expressão

‘observadas as normas estatutárias e trabalhistas’ induz à interpretação de que existiria incidência de contribuição previdenciária para estes casos”.

9. Salienta, mais adiante, que o Decreto nº 5.205, de 2004, foi revogado, expressamente, pelo Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010, que veio regulamentar integralmente a Lei nº 8.958, de 1994, apresentando um “contexto mais aberto, em que os projetos financiados pelas Fundações podem ser executados com a participação de servidores das IFES e ICTs, de estudantes e de pessoas externas”, não tendo sido recepcionada a isenção de contribuições previdenciárias expressamente prevista no Decreto revogado.

10. Diante do exposto, apresenta as seguintes indagações e respostas:

Em obediência ao art. 106, I, do CTN, o disposto no Decreto nº 7.423 deveria ser aplicado retroativamente na análise dos fatos geradores pretéritos, ainda que as disposições do Decreto nº 5.205 fossem mais benéficas ao contribuinte?

R.: Sim, em virtude de ser ato apenas interpretativo.

O Decreto nº 7.423 não recepciona a isenção disposta no art. 7º do Decreto nº 5.205. Nesse contexto, podemos ainda considerar a existência de isenção de contribuições previdenciárias para as bolsas concedidas exclusivamente aos agentes públicos?

R.: Sim, pois permanece a redação do art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.958 afastando o vínculo trabalhista e as Instruções Normativas em vigor não foram alteradas.

Na prática, descobrimos que a maior parte dos beneficiários de tais bolsas são pessoas sem vínculo empregatício ou acadêmico com as instituições de pesquisa ou com as Fundações, ou seja, não são servidores, nem alunos, são pessoas que estão fora do mercado de trabalho. Considerando o disposto na Lei nº 8.958 e seus Decretos, considerando, ainda, a questão da retroatividade do art. 106, I, do CTN, as bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas a pessoas físicas não detentoras da qualidade de agente público, deveriam sofrer tributação previdenciária?

R.: Sim, pois inexistente dispositivo legal concedendo isenção a essa categoria de bolsistas.

## Fundamentos

11. A presente consulta tem como objeto as relações existentes entre as chamadas “fundações de apoio” e as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica contratadas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e dos Decretos nºs 5.205, de 2004, e 7.423, de 2010.

12. Inicialmente, será analisada a aplicação das normas no tempo, para delimitação do campo de incidência dos referidos Decretos.

### Aplicação das normas no tempo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2015 por ROSANIA ROSA CARDOSO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/06/2015 por VANILDE GOULART SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2015 por MARIO HERMES SOARES CAMPOS, Assinado digitalmente em 08/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 13/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 14/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

13. O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 96, diferencia “legislação tributária” e “lei” tributária, sendo a primeira gênero, do qual a segunda é espécie, como se pode conferir a seguir, *in verbis*:

*Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (os destaques não são do original)*

14. Como se vê, o CTN teve o cuidado de distinguir “lei” e “legislação tributária”, não se podendo tomar uma expressão pela outra. Também cuidou de explicitar que os decretos integram a “legislação tributária”.

15. Já com relação à vigência e aplicação temporal da legislação tributária, os artigos 101, 105 e 106 do CTN trazem os seguintes comandos:

*Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.*

[...]

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (os destaques não são do original)*

16. Percebe-se, pela leitura desses dispositivos, que o Código Tributário Nacional privilegiou o postulado da irretroatividade tributária, preservando a segurança jurídica que liga o Fisco credor ao sujeito passivo devedor, tendo apenas excepcionado desse postulado as leis expressamente interpretativas e as leis mais benéficas no campo das penalidades.

17. Com relação aos decretos, tal irretroatividade decorre de expressa previsão no art. 105, quando diz que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

18. Tem-se, assim, a partir da leitura dos dispositivos do CTN que tratam da vigência e aplicabilidade da legislação tributária, que os Decretos n.ºs 5.205/2004 e 7.423/2010, sendo integrantes da “legislação tributária”, devem regular situações futuras e não pretéritas, apresentando, assim, efeito *ex nunc* a teor dos artigos 101 e 105 do CTN.

19. No caso objeto da presente consulta, essa irretroatividade vem reforçada nos seguintes dispositivos do Decreto n.º 7.423, de 2010:

*Art. 15. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 16. Fica revogado o Decreto n.º 5.205, de 14 de setembro de 2004. (destacou-se)*

20. Cingindo-se a esses dispositivos do Decreto n.º 7.423, de 31 de dezembro de 2010, verifica-se que a regulamentação ali trazida aplica-se aos fatos geradores futuros, incidindo, até então, o Decreto n.º 5.205, de 14 de setembro de 2004 (DOU de 31/12/2010), que foi, naquele ato, expressamente revogado. Assim, os comandos do Decreto n.º 7.423, de 2010, tem efeito *ex nunc*, devendo ser aplicados aos fatos geradores ocorridos após 31/12/2010, data de início de sua vigência.

21. Apesar dessas colocações, deve-se ressaltar que a discussão acerca da aplicação do novo Decreto a fatos geradores pretéritos perde sentido diante do fato de que a sistemática tributária das bolsas concedidas nos termos das leis citadas não sofreu alteração prática, o que será demonstrado nos próximos itens desta solução de consulta interna.

21. Fixado que o Decreto n.º 7.423, de 2010, aplica-se aos fatos geradores futuros, será analisada, a seguir, a incidência ou não da contribuição previdenciária sobre as bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas à luz do referido Decreto e se o fato de esse ato não ter consignado, expressamente, que essas bolsas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária é suficiente para acarretar a tributação.

#### **Da Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994**

22. A Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994, em sua redação original, previu o que segue:

*Art. 1º As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes.*

*Art. 2º As instituições a que se refere o art. 1º deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos, regidas pelo Código Civil Brasileiro, e sujeitas, em especial:*

*I - a fiscalização pelo Ministério Público, nos termos do Código Civil e do Código de Processo Civil;*

*II - à legislação trabalhista;*

*III - ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bianualmente.*

*Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.*

*§ 1º A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo*

empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem **bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.**

§ 2º É **vedada** aos servidores públicos federais a participação nas atividades referidas no caput durante a jornada de trabalho a que estão sujeitos, excetuada a colaboração esporádica, remunerada ou não, em assuntos de sua especialidade, de acordo com as normas referidas no caput.

§ 3º É **vedada** a utilização dos contratados referidos no caput para a contratação de pessoal administrativo, de manutenção, docentes ou pesquisadores para prestarem serviços ou atender necessidades de caráter permanente das instituições federais contratantes. (original sem destaque)

23. Dentro do delineamento trazido pela Lei nº 8.958, de 1994, constata-se que as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (com dispensa de licitação), fundações de direito privado, regidas pelo Código Civil, sem fins lucrativos, que possuam prévio registro e credenciamento junto ao Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia para dar apoio a **projetos** de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse daquelas instituições federais contratantes.

24. Há, como se vê, de um lado, na condição de contratantes, as IFES e as ICTs, que são peças jurídicas de direito público (Universidades e Centros Tecnológicos) e, de outro, as fundações de apoio, na condição de empresas contratadas. Tais fundações são contratadas para a prestação de um serviço vinculado a um projeto específico de ensino, pesquisa, extensão (ou de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico), previamente aprovado pela contratante (IFES e ICTs), com prazo determinado para sua execução e resultado bem definido.

25. Para a execução desses projetos, as fundações de apoio podem utilizar servidores das próprias instituições contratantes (IFES e ICTs) e conceder bolsas de ensino, pesquisa e de extensão a esses servidores. Também prevê a Lei nº 8.958, de 1994, que a participação dos servidores nesses projetos “**não cria vínculo empregatício de qualquer natureza**” (art. 4º, § 1º) entre as partes.

26. Mencionada Lei foi regulamentada pelo Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004, do qual se extraem os seguintes dispositivos:

Art. 5º A participação de servidores das instituições federais apoiadas nas atividades previstas neste Decreto é admitida como colaboração esporádica em projetos de sua especialidade, desde que não implique prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo está sujeita a autorização prévia da instituição apoiada, de acordo com as normas aprovadas por seu órgão de direção superior.

§ 2º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo **não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo a fundação de apoio conceder bolsas nos termos do disposto neste Decreto.**

Art. 6º As **bolsas de ensino, pesquisa e extensão** a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.958, de 1994, constituem-se em **doação civil** a servidores das instituições apoiadas

Documentos assinado digitalmente por para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos

Autenticado digitalmente em 23/06/2015 por ROSANIA ROSA CARDOSO DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/06/2015 por VANILDE GOULART SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2015 por MARIO HERMES SOARES CAMPOS, Assinado digitalmente em 08/07/2015 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 13/07/2015 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 14/07/2015 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

*resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.*

§ 1º A **bolsa de ensino** constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.

§ 2º A **bolsa de pesquisa** constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

§ 3º A **bolsa de extensão** constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como **bolsas**, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As **bolsas** concedidas nos termos deste Decreto são **isentas do imposto de renda**, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e **não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991.** (destacou-se)

27. Observa-se, a partir das normas acima reproduzidas, que a fundação de apoio poderá conceder **bolsas de ensino, pesquisa e extensão** aos servidores públicos das instituições federais contratantes. Tais bolsas, segundo o art. 6º do Decreto nº 5.205, de 2004, “constituem-se em **doação civil**” (destacou-se) aos servidores que participam da execução dos projetos, “para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços”.

28. O Decreto nº 5.205, de 2004, prevê, ainda, em seu art. 7º, que as bolsas concedidas nos termos daquele ato “são **isentas do imposto de renda**, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e **não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**” (destacou-se).

29. Tem-se, assim, que a Lei nº 8.958, de 1994, e o Decreto nº 5.205, de 2004, admitem que a fundação de apoio (contratada) possa utilizar mão de obra de pessoal integrante dos quadros das IFES e ICTs contratantes, concedendo a esses **servidores bolsas de ensino, pesquisa e extensão**, que **não integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista nos incisos I a III do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991**, desde que atendidas as condições e os requisitos impostos pela referida Lei e seu Decreto regulamentador.

### **Das bolsas de estímulo à inovação**

30. Pouco depois da publicação do Decreto 5.205, de 2004, que regulamentou a Lei nº 8.958, de 1994, foi editada a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, que dispôs sobre os incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica. Essa lei previu a possibilidade de as ICTs celebrarem acordos de parceria com as fundações de apoio, para realização de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, podendo tais fundações conceder

**bolsas de estímulo à inovação** aos servidores públicos que participarem dos projetos de pesquisa.

31. Confira-se, a seguir, alguns dispositivos da Lei nº 10.973, de 2004, que tratam da referida bolsa:

*Art. 9º É facultado à ICT celebrar acordos de parceria para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, com instituições públicas e privadas.*

*§ 1º O servidor, o militar ou o empregado público da ICT envolvido na execução das atividades previstas no caput deste artigo poderá receber **bolsa de estímulo à inovação** diretamente de **instituição de apoio** ou agência de fomento. (original sem destaque)*

32. Mencionada lei foi regulamentada pelo Decreto nº 5.563, de 11 de outubro de 2005, que assim dispôs:

*Art. 10. É facultado à ICT celebrar acordos de parceria para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, com instituições públicas e privadas.*

*§ 1º O servidor, o militar ou o empregado público da ICT envolvido na execução das atividades previstas no caput poderá receber **bolsa de estímulo à inovação** diretamente de instituição de apoio ou agência de fomento.*

[...]

*§ 4º A **bolsa de estímulo à inovação** de que trata o § 1º, concedida diretamente por instituição de apoio ou por agência de fomento, constitui-se em doação civil a servidores da ICT para realização de projetos de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, cujos resultados não revertam economicamente para o doador nem importem em contraprestação de serviços.*

*§ 5º Somente poderão ser caracterizadas como **bolsas** aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.*

*§ 6º As bolsas concedidas nos termos deste artigo são **isentas do imposto de renda**, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e **não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária** prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 1991. (destacou-se)*

33. Verifica-se, com base na legislação acima reproduzida, que a Lei nº 10.973, de 2004, juntamente com seu decreto regulamentador (Decreto nº 5.563/2005), trataram da concessão das **bolsas de estímulo à inovação**, tendo disposto o que segue:

- as ICTs podem celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para execução de atividades de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia (art. 9º, caput, da Lei nº 10.973/2004);
- as instituições de apoio podem conceder aos servidores, militares ou empregados públicos das ICTs envolvidos com essas pesquisas **bolsas de estímulo à inovação** (art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.973/2004);

- tais bolsas constituem-se “em **doação civil**”, são isentas do imposto de renda e **não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária**, desde que sejam para realização de projetos de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, cujos resultados não revertam economicamente para o doador nem importem em contraprestação de serviços (art. 10, §§ 4º e 6º, do Decreto nº 5.563/2005).

#### Da Lei nº 8.958, de 1994, e seu Decreto regulamentador (Decreto nº 7.423/2010)

34. A Lei nº 8.958, de 1994, foi alterada pela Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010 e pela Lei nº 12.863, de 24 de setembro de 2013, sendo as principais modificações no tocante às bolsas concedidas pelas fundações de apoio as que se seguem:

*Art. 1º As **Instituições Federais de Ensino Superior - IFES** e as **demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs**, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão **celebrar convênios e contratos**, nos termos do inciso XIII do caput do art. 21 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por prazo determinado, com **fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.***

[...]

*Art. 4º. As **IFES e demais ICTs contratantes** **poderão autorizar**, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, **a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta Lei**, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.*

*§ 1º A **participação de servidores das IFES e demais ICTs** contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta Lei, autorizada nos termos deste artigo, **não cria vínculo empregatício de qualquer natureza**, podendo as fundações contratadas, para sua execução, **conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão**, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento.*

[...]

*Art. 4º-B. As **fundações de apoio** poderão **conceder bolsas de ensino, pesquisa e extensão e de estímulo à inovação** aos estudantes de cursos técnicos, de graduação e pós-graduação e aos **servidores vinculados a projetos institucionais, inclusive em rede, das IFES e demais ICTs apoiadas**, na forma da regulamentação específica, observados os princípios referidos no art. 2º. (destacou-se)*

35. Vê-se, a partir dos dispositivos acima transcritos, que a Lei nº 8.958, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010, manteve a possibilidade de os servidores das IFES apoiadas participarem das atividades de estudo, pesquisa e extensão realizadas pelas fundações de apoio. Reconheceu, também, que tal participação **não cria vínculo empregatício de qualquer natureza** e que as fundações de apoio podem conceder bolsas de estudo, pesquisa e extensão por conta dessa participação.

36. Observa-se, ainda, que o art. 4º-B da Lei nº 8.958, de 1994, encampou aspectos trazidos pela Lei nº 10.973, de 2004, que tratou dos incentivos à inovação e à pesquisa

científica e tecnológica. Assim, além das bolsas de ensino, pesquisa e extensão, a Lei nº 8.958, de 1994, tratou das **bolsas de estímulo à inovação** concedidas aos servidores vinculados a projetos institucionais das IFES e demais ICTs apoiadas. Além disso, passou a prever a possibilidade de participação de estudantes de cursos técnicos, de graduação e de pós-graduação nos projetos, inclusive com pagamento de bolsas.

37. Em face das alterações promovidas na Lei nº 8.958, de 1994, pela Lei nº 12.349, de 2010, foi editado o Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010 (DOU de 31/12/2010), regulamentando, na íntegra, a Lei nº 8.958, de 1994. Esse novo Decreto revogou expressamente o Decreto nº 5.205, de 2004, e previu o que segue:

*Art. 6º O **relacionamento** entre **a instituição apoiada** e a **fundação de apoio**, especialmente no que diz respeito aos projetos específicos **deve estar disciplinado em norma própria**, aprovada pelo órgão colegiado superior da instituição apoiada, observado o disposto na Lei nº 8.958, de 1994, e neste Decreto.*

*§ 1º Os **projetos** desenvolvidos **com a participação das fundações de apoio** devem ser baseados em plano de trabalho, no qual sejam precisamente definidos:*

*I - objeto, projeto básico, prazo de execução limitado no tempo, bem como os resultados esperados, metas e respectivos indicadores;*

*II - os recursos da instituição apoiada envolvidos, com os ressarcimentos pertinentes, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.958, de 1994;*

*III - os **participantes vinculados à instituição apoiada e autorizados a participar do projeto**, na forma das normas próprias da referida instituição, identificados por seus registros funcionais, na hipótese de docentes ou servidores técnico-administrativos, observadas as disposições deste artigo, **sendo informados os valores das bolsas a serem concedidas**; e*

*IV - pagamentos previstos a pessoas físicas e jurídicas, por prestação de serviços, devidamente identificados pelos números de CPF ou CNPJ, conforme o caso.*

*§ 2º Os projetos devem ser obrigatoriamente aprovados pelos órgãos colegiados acadêmicos competentes da instituição apoiada, segundo as mesmas regras e critérios aplicáveis aos projetos institucionais da instituição.*

[...]

### CAPÍTULO III

#### DAS BOLSAS

*Art. 7º Os **projetos** realizados nos termos do § 1º do art. 6º **poderão ensejar a concessão de bolsas de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação pelas fundações de apoio**, com fundamento na Lei nº 8.958, de 1994, ou no art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, observadas as condições deste Decreto.*

*§ 1º A **instituição apoiada** deve, por seu órgão colegiado superior, **disciplinar as hipóteses de concessão de bolsas**, e os referenciais de valores, fixando critérios objetivos e procedimentos de autorização para participação remunerada de professor ou servidor em projetos de ensino, pesquisa ou extensão, em conformidade com a legislação aplicável.*

*§ 2º **Para a fixação dos valores das bolsas, deverão ser levados em consideração critérios de proporcionalidade com relação à remuneração regular de seu beneficiário***

*e, sempre que possível, os valores de bolsas correspondentes concedidas por agências oficiais de fomento.*

[...]

Art. 8º As **relações** entre a **fundação de apoio** e a **instituição apoiada** para a realização dos projetos institucionais de que trata o § 1º do art. 6º devem ser **formalizadas** por meio de **contratos, convênios, acordos ou ajustes individualizados**, com objetos específicos e **prazo determinado**. (original sem destaque)

38. Observa-se, primeiramente, que o Decreto nº 7.423, de 2010, que se aplica aos fatos geradores ocorridos após 31/12/2010, diferentemente do anterior (Decreto nº 5.205/2004), **não** trouxe previsão expressa de que as bolsas concedidas pelas fundações de apoio às pessoas que participam dos projetos vinculados às IFES e demais ICTs apoiadas constituem-se em **doação civil** e tampouco previu que tais bolsas **não** integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

39. Com essa omissão, poder-se-ia concluir que os valores pagos a título de bolsas de ensino, pesquisa e extensão que, até então, não estavam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária por expressa previsão contida no art. 7º do Decreto nº 5.205, de 2004, passaram a compor o campo de incidência previdenciária. Essa conclusão, contudo, não se sustenta, como se buscará demonstrar a seguir.

40. A base de cálculo da contribuição social previdenciária da empresa é o valor total da remuneração paga em razão do trabalho e, para o segurado, é o salário-de-contribuição, conforme arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 6*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que **lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.** (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, **sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:** (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, **no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que **lhe prestem serviços,*****

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (destacou-se)

41. Determinou a Lei, portanto, que a incidência da contribuição previdenciária das empresas, dos empregados e contribuintes individuais (únicas espécies de segurados obrigatórios a que poderiam se subsumir os participantes dos projetos) se restringe aos rendimentos recebidos **em retribuição do trabalho**. Seguindo essa linha é que os revogados arts. 6º e 7º do Decreto nº 5.205, de 2004 dispunham que as bolsas concedidas em seus termos, ou seja, desde que os resultados dos projetos não revertessem economicamente para o doador nem importassem em contraprestação de serviços, não iriam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. Veja-se que o referido art. 7º não trazia uma isenção para as bolsas, mas apenas afastava aquelas sob a condição de serem “concedidas nos termos deste Decreto”, o que remetia aos requisitos do art. 6º, que nada mais eram do que as condições necessárias para que se descaracterizasse a verba como “remuneração pelo trabalho”. Disso decorreria a inevitável consequência de estar fora do campo de incidência da contribuição.

42. Vê-se que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores das bolsas concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 5.205, de 2004, decorre de sua não caracterização como remuneração por prestação de serviço, requisito primeiro para ser base de cálculo do tributo, conforme disciplina a Lei nº 8.212, de 1991. Os dispositivos do Decreto revogado, portanto, apenas explicitavam o que já decorria (e continua decorrendo) da Lei de Custeio da Previdência Social, tratando de hipótese de não incidência tributária e não de isenção.

43. Levando essa sistemática para os casos concretos, é a verificação dos fatos específicos, o conteúdo probatório encontrado pela fiscalização que poderão revelar a incidência da contribuição quando caracterizada a natureza remuneratória da verba.

44. Acrescente-se, ainda, que o Decreto nº 7.423, de 2010, que regulamenta a Lei nº 8.958, de 1994, em seu art. 7º, tratou, conjuntamente, das bolsas de estudo, pesquisa e extensão e de incentivo à inovação. Ao regulamentá-las, conferiu a tais bolsas igual tratamento jurídico, seja no tocante aos critérios de concessão, plano de trabalho, aprovação dos projetos, duração, resultados, metas, número de participantes, fiscalização, controle contábil, sistema de controle interno, como em relação aos recursos envolvidos e valores.

45. Por sua vez, o Decreto nº 5.563, de 2005, ao regulamentar as “bolsas de estímulo à inovação” dispôs, de forma expressa, que tais bolsas, quando concedidas pelas fundações de apoio constituem-se “em doação civil” desde que os resultados dos projetos não revertam economicamente para o doador nem importem em contraprestação de serviços.

Também previu que tais bolsas são isentas do imposto de renda e **não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.**

46. Nesse sentido, na hipótese de as bolsas de estudo, pesquisa e extensão serem concedidas dentro dos critérios e condições fixados no Decreto n.º 7.423, de 2010, que regulamenta, na íntegra, a Lei n.º 8.958, de 1994, elas não integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária, desde que se consubstanciem como doação e os resultados dos projetos não revertam economicamente para o doador nem importem em contraprestação de serviços. Tal tratamento jurídico coaduna-se com aquele conferido às bolsas de estímulo à inovação, as quais foram tratadas conjuntamente com as de estudo, pesquisa e extensão pelo Decreto n.º 7.423, de 2010, e, como exposto acima, o § 6º do art. 10 do Decreto n.º 5.563, de 2005, dispôs, expressamente, que elas não integrariam a base de incidência da contribuição previdenciária, quando concedidas naquelas condições (consubstanciarem doação, destinarem-se ao projeto específico e desde que os resultados não se revertam economicamente para o doador e não importem em contraprestação de serviços).

47. O Parecer PGFN/CAJE n.º 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria da Fazenda Nacional, anterior, portanto, à Lei n.º 8.958, de 1994, e ao Decreto n.º 5.205, de 2004, quando analisou as **bolsas de estudo e pesquisas** frente ao instituto da **doação**, assim dispôs:

*19. A **bolsa de estudo ou de pesquisa** será **doação civil**, *negócio de liberalidade*, desde que o pagamento feito pelo doador, atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa, **não reverta esse resultado economicamente para ele, doador, ou para pessoa interposta**. Será **doação**, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou *in natura*, à pessoa, sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou da pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente para o doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. No primeiro caso, sem dúvida alguma, estão as bolsas de estudo conferidas pelo Ministério da Educação ou Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios, *como verdadeiras doações civis de mera liberalidade*; no segundo caso, estão as 'bolsas' de estudo ou de pesquisa custeadas pelos empregadores para a melhoria profissional de seus empregados ou de seus laboratórios empresariais para o desenvolvimento de drogas e produtos químicos economicamente aproveitáveis. (original sem destaque)*

48. Mencionado Parecer, conquanto tenha sido proferido à luz do Código Civil de 1916 e antes da publicação da Lei n.º 8.958, de 1994, traz elementos esclarecedores sobre a natureza jurídica dos valores pagos a título de bolsas de estudo e pesquisa, notadamente no momento atual, em que o Decreto n.º 7.423, de 2010, ao contrário do anterior (Decreto n.º 5.205/2004), silenciou-se sobre a natureza jurídica das referidas bolsas.

49. Transpondo-se o entendimento contido no Parecer PGFN/CAJE n.º 593, de 1990, às bolsas de estudo, pesquisa e extensão previstas na Lei n.º 8.958, de 1994, e no Decreto n.º 7.423, de 2010, e atendo-se à conceituação de “doação” acima reproduzida, pode-se concluir que tais bolsas, quando concedidas nos termos da referida lei e de seu decreto regulamentador, caracterizam-se como **doação** desde que os resultados dos projetos **não** revertam economicamente para o doador, sob pena de caracterização de relação de trabalho sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Vale notar, conforme demonstrado acima, que a **doação civil não integra o campo de incidência previdenciária.**

50. É importante observar que o § 1º do art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994, dispõe expressamente que a participação dos servidores das IFES e demais ICTs apoiadas não cria vínculo empregatício de qualquer natureza. Assim, na hipótese de o recebimento não se caracterizar como doação, surgirá uma relação de trabalho, como ocorre com a contratação de contribuinte individual, mas não uma relação empregatícia, que restou afastada por expressa disposição legal.

51. Por fim, cumpre analisar o que prevê a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, sobre as referidas bolsas. Confira-se:

*Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:*

[...]

*XXVI - as importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão pagas pelas instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, conforme art. 7º do Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004; (destacou-se)*

52. Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, reconhece que as importâncias pagas a título de bolsas de ensino, pesquisa e de extensão concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária em face da previsão contida no art. 7º do Decreto nº 5.205, de 2004.

53. É verdade que esse Decreto vigorou até 31/12/2010 e que o atual decreto que regulamenta a matéria (Decreto nº 7.423/2010) não trouxe menção expressa acerca dessa exclusão. A despeito de tal omissão, pelas razões acima expostas, respondendo ao questionamento da consultante, pode-se concluir que as bolsas de estudo, pesquisa e extensão, concedidas a agentes públicos ou àqueles que não são servidores, que se caracterizem como doação não estarão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária, a exemplo das bolsas de incentivo à inovação previstas no § 4º do art. 10 do Decreto nº 5.563, de 2005.

## Conclusão

54. Com base no exposto, conclui-se:

a) o Decreto nº 7.423, de 2010, aplica-se aos fatos geradores futuros e o fato de este ato, diferentemente do Decreto nº 5.563, de 2005, não consignar expressamente que as bolsas de ensino, pesquisa, e extensão não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, não constitui motivo isolado para inclusão de tais bolsas no campo de incidência previdenciário, uma vez que a tributação ocorrerá ou não em função da natureza jurídica do pagamento;

b) as bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária desde que se constituam como doação civil, cujos resultados dos projetos não revertam economicamente a benefício do doador e não importem remuneração decorrente de prestação de serviço.

c) no caso concreto, diante dos fatos e do conteúdo probatório encontrado, é que poderá a fiscalização verificar a natureza remuneratória ou não da verba paga pela prestação dos serviços

À consideração superior.

Assinado digitalmente

**VANILDE GOULART SILVA**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

**MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

**MIRZA MENDES REIS**  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Copen

Aprovo. Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

Assinado digitalmente

**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor Fiscal da RFB  
Coordenador-Geral da Cosit